

УДК 336.01

С.С. Матющенко

*Харьковский национальный экономический университет имени Семена Кузнеця, г. Харьков*

## ВОЗМОЖНОСТЬ УЧЕТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА В РАМКАХ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В последние десятилетия нематериальные факторы производства стали оказывать огромное влияние на процесс и результаты деятельности предприятий по всему миру. В экономической теории они именуются интеллектуальным капиталом компании. Поэтому возникает практическая необходимость его оценки и учета. В данной работе рассмотрены возможности учета интеллектуального капитала компании в рамках положений Международных стандартов финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** интеллектуальный капитал, финансовая отчетность, нематериальные активы, денежная оценка, учет.

### Постановка проблемы

Современная экономика ярко демонстрирует влияние интеллектуального капитала на деятельность компании. Таким образом, существует очевидная необходимость оценки, учета интеллектуальных ресурсов фирмы.

По определению Гапоненко А.Л., интеллектуальный капитал коммерческой организации есть совокупность знаний, информации, опыта, квалификации и мотивации персонала, организационных возможностей, каналов и технологий коммуникации, способная создавать добавленную стоимость и обеспечивающая конкурентные преимущества коммерческой организации на рынке [1].

Наиболее распространенная в научной литературе структура интеллектуального капитала упрощенно представлена на рис.1 [2].

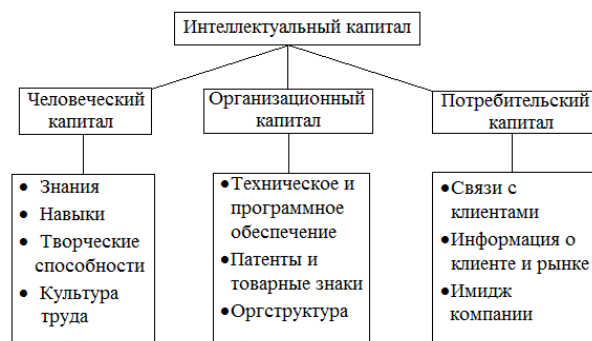


Рис.1 Структура интеллектуального капитала предприятия

Однако, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [3] и Положения (Стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ) Украины не позволяют в полной мере отражать имеющиеся в наличии у предприятия

интеллектуальные ресурсы предприятия в финансовой отчетности в разрезе нематериальных активов. В перечне нематериальных активов практически отсутствуют компоненты человеческого капитала, и только частично представлены элементы организационного и потребительского капиталов.

Подобная ситуация указывает на актуальность и необходимость решения проблемы постановки на учет интеллектуальных ресурсов предприятия.

### Анализ последних исследований и публикаций

Вопросами учета и оценки интеллектуального капитала занимались многие ученые. Среди них: Абрамов Е.Г. [4], Базилевич В.Д., Бутник-Сиверский А.Б., Гапоненко А.Л. [1], Графова Т.О. [5], Мельник О.Н. [4], Орлова Т.М. [1], Панов А.И. [6], Радионова И.Ф., Шумская С.М., Гончаренко М.Л. [7], Сергеев А.Л. [8], Тугускина Г.Н. [9], Шмидт Дж. [10], Каплан Р. С. [11], Меррит К. [12], Нортон Д. П. [11], Стьюарт Т. и другие. Большинство из них рассматривают интеллектуальный капитал как экономическую категорию, но при этом четко указывают на неотъемлемое серьезное влияние интеллектуальных ресурсов на деятельность компании. Другая часть ученых разделилась во мнении относительно возможности оценки и учета интеллектуального капитала. Некоторые, к примеру, Гапоненко А.Л., Орлова Т.М. [1], считают возможной денежную оценку и учет, но не дают при этом конкретных предложений для этого. Другая группа ученых, таких как Меррит К. [12] и Шмидт Дж. [10], считают что подобные действия невозможны.

Целью данной статьи является рассмотрение возможности учета интеллектуального капитала

компаний в рамках положений Международных стандартов финансовой отчетности.

### **Изложение основного материала**

В Украине принято считать, что все, что не вошло в современную структуру нематериальных активов отражается в разрезе категории гудвил. Но гудвил возникает лишь при продаже предприятия, а в целях более эффективного управления интеллектуальными ресурсами существует очевидная необходимость в его постоянном непрерывном поэлементном учете. Конечно, разложить составляющие интеллектуального капитала на мелкие элементы, оценить и отразить в финансовой отчетности весьма проблематично из-за их неосвязаемости и проблем в их измерении и денежной оценке. Поэтому предлагается проводить оценку и учет более крупных составляющих интеллектуальных ресурсов: человеческого, организационного и потребительского капитала за вычетом их структурных составляющих, которые уже отражены в рамках нематериальных активов. Полученные результаты предполагается отражать в балансе предприятия внутри нематериальных активов. При этом предлагается ввести в оборот такие статьи баланса как: человеческий или кадровый актив, потребительский и организационный актив. Все, что не получится оценить и учесть таким образом, планируется оставить в категории гудвил.

К сожалению, в данный момент это невозможно из-за отсутствия единой методики проведения оценочно-учетных действий, закрепленных в нормативно-правовых актах, но подобные методики существуют в научных трудах и даже применяются на практике некоторыми зарубежными компаниями.

Например, такие компании как страховая компания Skandia (Швеция), консалтинговая компания PLS Consult (Дания), телекоммуникационная компания Telia (Швеция) и некоторые другие со середины девяностых годов прошлого века проводили оценку человеческого капитала и некоторых других интеллектуальных ресурсов и вели для себя отдельную финансовую отчетность с отражением этих ресурсов [1].

Поскольку украинские стандарты бухгалтерского учета постепенно реформируются в сторону их приближения к положениям Международных стандартов финансовой отчетности, то будем рассматривать сложившуюся проблему со стороны требований МСФО.

Нематериальный актив, согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» – идентифицируемый не денежный актив, не имеющий физической формы, который содержится для использования при

производстве или предоставлении товаров и услуг, для сдачи имущества в аренду другим компаниям или для административных целей [3].

Следовательно, основными требованиями к нематериальному активу являются: идентифицированность, подконтрольность компании, способность приносить экономические выгоды.

Рассмотрим возможность подведения неучтенных в рамках нематериальных активов составляющих интеллектуального капитала под эти требования.

Все составляющие интеллектуального капитала способны приносить предприятию экономические выгоды. Как указывает в своей статье «МСФО: «Стандарт - нематериальные активы» эксперт аудиторской компании МКПЦН Панов Антон Игоревич «...Получение будущих экономических выгод от использования актива состоит в обеспечении чистого притока денежных средств, включая повышение доходов или экономии затрат...» [6].

Подконтрольность интеллектуальных ресурсов может быть достигнута с помощью юридических процедур с помощью заключения определенных контрактов с персоналом, клиентами, поставщиками и оформления патентов на оригинальные способы организации и ведения хозяйственной деятельности.

Самым сложным является процесс идентификации интеллектуальных ресурсов.

Труднее всего с человеческой составляющей. Все ее компоненты можно отследить проводя ежегодное специальное тестирование сотрудников, которое поможет дать оценку способностям каждого. Далее эти оценки можно преобразовать в денежный показатель, который теоретически можно использовать в учете как человеческий актив или кадровый актив.

Организационный и потребительский капитал имеет в своей основе разного рода документацию. Описание структуры предприятия, управленческих приемов и методов, клиентская база, договора, патенты и лицензии, торговые марки, логотипы, бренды, слоганы и т.д. Все это более легко поддается оценке. Здесь применимы с определенными особенностями доходный и затратный подход. Результат оценки можно отразить в рамках введенных в оборот учетных категорий организационный актив и потребительский актив.

После этого все расходы на обучение и переподготовку персонала можно будет относить на увеличение человеческого актива и амортизироваться в течении срока полезного использования полученных в следствии этих расходов компетенций. Подобные действия также станут возможны по

отношению к расходам, относящимся к организационным и потребительским активам.

### Выводы

Таким образом, можем прийти к выводу, что потенциально существует возможность ведения поэлементного бухгалтерского учета интеллектуальных ресурсов компании с последующим отражением в финансовой отчетности.

В рамках статьи проанализированы требования МСФО 38 к нематериальным активам и приведены доводы возможности отражения в их рамках интеллектуальных ресурсов фирмы, выдвинуто предложение ввести в раздел нематериальных активов такие статьи баланса как: человеческий (кадровый) актив, организационный актив и потребительский актив. Дальнейшие исследования в этом направлении будут направлены на формирование четкого теоретико-методического аппарата для обеспечения действий связанных с учетом и оценкой интеллектуальных ресурсов компании.

### Литература

1. Гапоненко А.Л., Орлова Т.М. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал. – М.: Эксмо, 2008., 265с. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.twirpx.com/file/1104275/>
2. Інтелектуальний капітал підприємства як об'єкт оцінки: монографія [Текст] / [К. Г. Сердюков та ін.]. - Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. - 323 с.
3. Международный стандарт финансовой отчетности №38 «Нематериальные активы». - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.finotchet.ru/standard.html?id=27&tabId=2>
4. Мельник О.Н., Абрамов Е.Г. Возможен ли бухгалтерский учет интеллектуального капитала современных организаций?/О.Н. Мельник, Е.Г. Абрамов//Российское предпринимательство. -2005.- №7(67).- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.creativeconomy.ru/articles/7095/>
5. Графова Т.О. Модель финансового, транзакционного управленческого и стратегического учета интеллектуального капитала/Т.О. Графова//Управленческий учет. -2011.-№4.- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dis.ru/library/701/29118/>
6. Панов А.И. МСФО: Стандарт - нематериальные активы./А.И. Панов// ИА "Клерк.Ру".- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ocenchik.ru/docs/117.html>
7. Гончаренко М.Л. Проблеми ідентифікації інтелектуального капіталу організації [Текст] // Економіка і управління. - 2012г. - № 5. – С. 102-106.
8. Сергеев А.Л. Интеллектуальный капитал когнитивной микроэкономики: тезаурус и структура [Текст] // Экономический анализ: теория и практика. 2005 №11. — С.65-71.
9. Тузускина Г.Н. Отечественный и зарубежный опыт оценки интеллектуального капитала организаций/Г.Н.

- Тузускина// Креативная экономика. -2009.-№5(29).- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.creativeconomy.ru/articles/2395/>
10. Jeffrey A. Schmidt. Human Org Capital: Measuring, Managing the Intangible/G.A. Schmidt // Global Business News.-2002.- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.globalbusinessnews.net/story.asp?sid=159>
11. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – М.: Олимп-Бизнес, 2003, 304 с.- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://balanced-scorecard.ru/books/nik1>
12. Cam Merritt. Are Employees Intangible Assets?/ C. Merritt // Chron /-2008.- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://smallbusiness.chron.com/employees-intangible-assets-44349.html>

### References

1. Gaponenko, A.L., & Orlova, T.M. (2008). *Upravlenie znaniyami. Kak prevratit' znaniya v capital* [Knowledge Management. How to turn knowledge into capital]. Moscow: Eksmo.
2. Serdyukov, K.G., et al. (2012)/ *Intelektual'nyi kapital pidpriemstva yak ob'ekt otsinki* [The intellectual capital of the company as an object of evaluation]. Kharkov: KHNEU.
3. International Financial Reporting Standard №38 «Intangible Assets»
4. Melnik, O.N., & Abramov, E.G. (2005). *Vozmozhn li bukhgalterskiy uchet intelektual'nogo kapitala sovremennykh organizatsiy?* [Is accounting intellectual capital of modern organizations?]. Rossiyskoe predprinimatel'stvo – Russian entrepreneurship, 7(67).
5. Grafova, T.S. (2011). *Model' finansovogo, transaktsionnogo upravlencheskogo i strategicheskogo ucheta intelektual'nogo kapitala* [Model of financial, transactional and strategic management of intellectual capital accounting]. *Upravlencheskiy uchet – Management accounting*, 4.
6. Panov, A.I. (2012). *MSFO: Standart - nematerial'nye aktivy* [IFRS: Standard - intangible assets]. IA "Klerk.Ru"- IA "Klerk.Ru", 4.
7. Goncharenko, M.L. (2012). *Problemi identifikatsii intelektual'nogo kapitalu organizatsii* [Problems of identification of intellectual capital]. *Ekonomika i upravlinnya - Economics and Management*, 5, 102-106 [in Ukrainian].
8. Sergeev, A.L. (2005). *Intelektual'nyy kapital kognitivnoy mikroekonomiki: tezaurus i struktura* [Intellectual capital cognitive microeconomics: thesaurus and structure]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika- The economic analysis: theory and practice*, 11, 65-7.
9. Tuguskina, G.N. (2009). *Otechestvennyy i zarubezhnyy opyt otsenki intelektual'nogo kapitala organizatsiy* [Domestic and foreign experience in assessing the intellectual capital of organizations]. *Kreativnaya ekonomika - Creative economy*, 5(29).
10. Schmidt, J.A. (2009). *Human Org Capital: Measuring, Managing the Intangible*. Global Business News [in English].
11. Kaplan, R.S., & Norton, D.P. (2003). *Sbalansirovannaya sistema pokazateley. Ot strategii k deystviyu* [Balanced Scorecard. From strategy to action]. Moscow: Olimp-Business.
12. Merritt, C. (2008). *Are Employees Intangible Assets?*. Chron..

**Рецензент:** д-р эк. наук, проф. Н.П. Хохлов,  
Харьковский национальный экономический  
университет имени Семена Кузнеця, Харьков.

**Автор:** МАТЮЩЕНКО Сергей Сергеевич  
Харьковский национальный экономический  
университет имени Семена Кузнеця, Харьков,  
аспирант кафедры экономики и оценки  
имущества предприятий  
E-mail – bskhif@ukr.net

## **МОЖЛИВІСТЬ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В РАМКАХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

С.С. Матющенко

*В останні десятиліття нематеріальні фактори виробництва стали робити величезний вплив на процес і результати діяльності підприємств по всьому світу. В економічній теорії вони іменуються інтелектуальним капіталом компанії. Тому виникає практична необхідність його оцінки та обліку. У даній роботі розглянуті можливості обліку інтелектуального капіталу компанії в рамках положень Міжнародних стандартів фінансової звітності.*

*Ключові слова:* інтелектуальний капітал, фінансова звітність, нематеріальні активи, грошова оцінка, облік.

## **THE POSSIBILITY OF ACCOUNTING OF THE INTELLECTUAL CAPITAL IN THE MEASURES OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

S.S. Matyushchenko

*In the current economic conditions, intellectual capital plays practically a leading role in creating profit enterprise and its market value. This fact makes the study related to the definition of value, structure, accounting and valuation of intellectual capital of the company, is very important. The purpose of this paper is to examine the possibility of accounting of the intellectual capital in the measures of International Financial Reporting Standards. The article deals with the concept of "intellectual capital", the definition of intellectual capital, a review of the most common structure elements of intellectual capital, given the importance of intellectual capital in the enterprise, describes some of the problems of accounting and evaluation of intellectual capital company, presented arguments and suggestions about the accountability of intellectual capital requirements based on International Financial Reporting Standards.*

*Keywords:* intellectual capital, financial statements, intangible assets, monetary valuation, accounting.